

# Certificado

Certificamos que o trabalho:

**"CONTABILIDADE PÚBLICA MUNICIPAL: INVESTIGAÇÃO DA FUNÇÃO SAÚDE NO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ/SC, NO PERÍODO DE 2004 A 2008"**

participou na modalidade de Pôster, no **4º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS** e do **4º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE**, realizado no período de 18 a 20 de Abril de 2011, no Centro de Eventos da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil, totalizando o equivalente a 24 (vinte e quatro) horas, tendo com o autor(res):

**GRAZIELLE SOUSA DOS SANTOS, FLÁVIO DA CRUZ**

Florianópolis, 20 de Abril de 2011.



Prof.ª Dr.ª Maria Denize Henrique Casagrande  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis (UFSC)



**Congresso  
UFSC**

— de —

**Controladoria  
e Finanças**

— & —

**Iniciação  
Científica em  
Contabilidade**



Vista panorâmica da lagoa da cor

## CONTABILIDADE PÚBLICA MUNICIPAL: INVESTIGAÇÃO DA FUNÇÃO SAÚDE NO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ/SC, NO PERÍODO DE 2004 A 2008

### Resumo

Este artigo tem como objetivo analisar as despesas com a Função Saúde no município de São José, no período de 2004 a 2008, considerando a expressividade, a evolução e o cumprimento da aplicação mínima constitucional. A metodologia da pesquisa caracteriza-se como descritiva; o procedimento técnico utilizado é a análise documental, em que foram utilizados dados secundários; quanto à abordagem, pode-se considerar uma pesquisa qualitativa e quantitativa. Os resultados encontrados foram: (i) as despesas com a Função Educação representam a maior parcela de investimento do município; (ii) foi constatado que o município de São José cumpriu a exigência legal da aplicação mínima; (iii) na participação da aplicação mínima nas subfunções da função saúde, a atenção básica se destaca em todos os exercícios financeiros; e (iv) o grupo de natureza da despesa – Pessoal e Encargos Sociais – destaca-se por ser o mais expressivo da categoria de despesas correntes. Em linhas gerais, como resultado da investigação constata-se que o Município demonstrou cumprir a exigência legal da aplicação mínima constitucional em ações e serviços públicos de saúde, sendo que, em todos os exercícios financeiros analisados, os percentuais foram superiores ao mínimo exigido.

**Palavras-chave:** Despesa, Saúde, Contabilidade Pública e Orçamento Público.

### 1 INTRODUÇÃO

A Lei Federal n. 4.320, de 17 de março de 1964, é a norma disciplinadora do direito financeiro no setor público brasileiro, e, por ser balizadora na Contabilidade Pública, ela regulamenta e padroniza – por meio de seus procedimentos – os instrumentos de planejamento e execução orçamentária.

A despesa pública é fator relevante na atuação do ente governamental, haja vista que a aplicação dos gastos públicos, convertidos na realização de serviços e programas de governo, visa essencialmente promover o bem-estar comum e a satisfação das necessidades coletivas.

As despesas com a Função Saúde mostram-se como uma parte significativa dos serviços públicos que devem ser oferecidos ao povo, e, portanto, merecem atenção, uma vez que tal dispêndio é aplicado em necessidades sociais de caráter essencial ao ser humano.

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 196, estabelece que “a saúde é direito de todos e dever do Estado”, e assim deverá ser garantido por meio de políticas sociais e econômicas. A Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000, alterou os percentuais mínimos para aplicação em saúde. Foram estabelecidos, no artigo 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que pelo menos 15% das receitas provenientes da arrecadação de impostos de que trata o artigo 156, e os recursos derivados dos artigos 158 e 159, inciso I, alínea *b* e § 3º da Constituição Federal de 1988 devem ser aplicados em serviços públicos de saúde.

Contudo, a saúde é um direito essencial para a sociedade. Dessa forma, faz-se a seguinte pergunta: *Qual o comportamento das despesas com a Função Saúde no município de São José?*

O objetivo geral desta pesquisa é analisar as *despesas* com a *Função Saúde* no município de São José, no período de 2004 a 2008, considerando a expressividade, a evolução e o cumprimento da aplicação mínima constitucional.

Para atingir o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos: (a) apresentar uma análise comparativa dos recursos aplicados na Função Saúde com relação às principais despesas empenhadas em outras funções no período estudado; (b) observar, com base nos demonstrativos contábeis, se houve cumprimento da aplicação mínima constitucional em ações e serviços públicos de saúde; (c) evidenciar a participação da aplicação mínima constitucional nas subfunções da Função Saúde; e (d) identificar a participação da aplicação mínima constitucional por grupo de natureza de despesa.

Este estudo é relevante pela importância do acesso à saúde, garantido por direito constitucional ao cidadão. Justifica-se a importância desta pesquisa no contexto governamental, por oferecer uma contribuição ao gestor público acerca de informações que poderão auxiliar em planejamentos futuros, quanto à percepção dos gastos a fim de dar ênfase àqueles com maior representatividade; e, no contexto social, tem caráter informativo, permite ao indivíduo exercer a cidadania por meio da participação dos negócios públicos.

Como delimitação do estudo, cumpre esclarecer que foram utilizados os demonstrativos contábeis apresentados pelo município de São José no período de 2004 a 2008. Dessa forma, os resultados dos objetivos propostos abrangem esse período, não podendo serem considerados os resultados apresentados para outro espaço temporal.

Este artigo está estruturado em cinco seções, sendo: (i) a introdução; (ii) o referencial teórico; (iii) a metodologia da pesquisa; (iv) os resultados e a análise dos dados; (v) as considerações finais; e, por fim, as referências utilizadas.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção, procurou-se subsidiar informações quanto à despesa pública, aos blocos de financiamento da saúde, à classificação e estágios da despesa; e à aplicação mínima constitucional em saúde.

### **2.1 Conceito de Despesa Pública**

No sentido vulgar a despesa é entendida como saída de dinheiro para atender a compra de determinado produto ou para permitir que a pessoa usufrua a determinados serviços prestados.

A despesa pública, de acordo com Lima e Castro (2000, *apud* MAGALHÃES *et al.*, 2006, p. 4), “pode ser definida como o conjunto de dispêndios ou de pagamento efetuados pelo Estado, ou por outra pessoa do direito público, para o funcionamento dos serviços públicos”. A palavra “Estado” empregada pelo autor aqui citado abrange a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, enquanto níveis de governo.

Kohama (2008) cita que a despesa pública compreende os gastos previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA) ou em leis especiais, designados ao atendimento dos serviços públicos e do aumento do patrimônio. Percebe-se que a despesa corresponde aos gastos autorizados – por meio do orçamento – destinados a atender aos programas e ações governamentais.

#### **2.1.1 Classificação Funcional – Programática**

Com o intuito de fornecer informações mais amplas a respeito das ações e programas

governamentais, e evidenciar o desenvolvimento das atividades planejadas pelo ente governamental, as despesas orçamentárias classificam-se de acordo com as funções do governo, visando ligar os programas a serem desenvolvidos.

Nesse sentido, a Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão orienta a discriminação das despesas orçamentárias por funções, denominada de Classificação Funcional Programática, com a finalidade de uniformizar as terminologias utilizadas por todos os níveis de governo. Desse modo, as despesas são subdivididas em função, e, por conseguinte, pormenorizadas em programa, subprograma, projeto e atividade. Assim, podem ser resumidos como agregadores das distintas áreas de despesas que competem à administração pública.

O Quadro 1 destaca as despesas por funções conforme o Anexo da Portaria 42/99:

01 – Legislativa	11 – Trabalho	21 – Organização Agrária
02 – Judiciária	12 – Educação	22 – Indústria
03 – Essencial à Justiça	13 – Cultura	23 – Comércio e Serviços
04 – Administração	14 – Direitos da Cidadania	24 – Comunicações
05 – Defesa Nacional	15 – Urbanismo	25 – Energia
06 – Segurança Pública	16 – Habitação	26 – Transporte
07 – Relações Exteriores	17 – Saneamento	27 – Desporto e Lazer
08 – Assistência Social	18 – Gestão Ambiental	28 – Encargos Especiais
09 – Previdência Social	19 – Ciência e Tecnologia	
10 – Saúde	20 – Agricultura	

#### **Quadro 1 – Despesas por Funções**

Fonte: Anexo da Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999, MOG.

### **2.1.2 Blocos de financiamento da Saúde**

O Ministério da Saúde, por meio de suas atribuições, publicou a Portaria GM/MS n. 204/07, a qual dispõe sobre o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde, na forma de blocos de financiamento, com o respectivo monitoramento e controle. Tal acompanhamento é feito pelos dados constantes no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde do Ministério da Saúde – SIOPS, em que são divulgadas informações relativas ao cumprimento da Emenda Constitucional n. 29 aos demais órgãos de fiscalização e controle, tais como o Conselho Nacional de Saúde, os Conselhos Estaduais e Municipais de Saúde, o Ministério Público Federal e Estadual, os Tribunais de Contas da União, dos Estados e Municípios, o Senado Federal, a Câmara dos Deputados, as Assembleias Legislativas, a Câmara Legislativa do Distrito Federal e as Câmaras Municipais.

Por meio da segregação da Função Saúde em blocos de financiamento, é possível fazer a distribuição dos recursos, permitindo a visualização da destinação dos recursos. Abaixo é transcrita uma síntese dos blocos de financiamento:

- |   |
|---|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Atenção Básica</li> <li>2. Atenção de Média e Alta Complexidade Ambulatorial e Hospitalar</li> <li>3. Vigilância em Saúde</li> <li>4. Assistência Farmacêutica</li> <li>5. Gestão do SUS</li> </ol> |
|---|

#### **Quadro 2 – Blocos de Financiamento da Saúde**

Fonte: Portaria GM/MS n. 204/07

De acordo com o documento Política Nacional de Atenção Básica, “a Atenção Básica caracteriza-se por um conjunto de ações de saúde, no âmbito individual e coletivo, que abrangem a promoção e a proteção da saúde, a prevenção de agravos, o diagnóstico, o

tratamento, a reabilitação e a manutenção da saúde”. Sendo assim, esse bloco de financiamento busca a prevenção e o tratamento de doenças e a redução de danos ou de sofrimentos que possam colocar em risco as probabilidades de uma vida saudável.

### 2.1.3 Natureza da despesa orçamentária

A Lei n. 4.320/64, em seu artigo 12, regulamenta que as despesas orçamentárias serão classificadas nas seguintes categorias econômicas: Despesas Correntes e Despesas de Capital. A classificação das despesas em categorias econômicas de programação (Corrente e Capital) busca a semelhança do tratamento dado às receitas, que também recebem a classificação de Receitas Correntes e Receitas de Capital.

Segundo Andrade (2002; Kohama, 2003; Torres 1998, *apud* MAGALHÃES *et al.*, 2006, p. 5), “são despesas correntes as que se referem aos desembolsos, em que não resultam em compensação patrimonial”. As Despesas Correntes são gastos de caráter operacional, executados pela administração pública e visam à manutenção e ao funcionamento da máquina pública.

Como Despesas de Capital, Silva (2004) assim define: “são as que constituem desembolso ou aplicação que resulte mutação compensatória nos elementos do patrimônio”. Estas contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital.

De acordo com o artigo 5º da Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001, do Ministério da Fazenda e do Planejamento, a estrutura da natureza da despesa a ser seguida por todos os níveis de governo é a seguinte: *c.g.mm.ee.dd*, onde:

- a) “c” representa a categoria econômica;
- b) “g” o grupo de natureza da despesa;
- c) “mm” a modalidade de aplicação;
- d) “ee” o elemento de despesa; e
- e) “dd” o desdobramento do elemento de despesa (facultativo).

CATEGORIAS ECONÔMICAS	GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA
3 DESPESAS CORRENTES	1 Pessoal e Encargos Sociais 2 Juros e Encargos da Dívida 3 Outras Despesas Correntes
4 DESPESAS DE CAPITAL	4 Investimentos 5 Inversões Financeiras 6 Amortização da Dívida 7 Reserva do RPPS 9 Reserva de Contingência

**Quadro 3 – Natureza da Despesa Orçamentária**

Fonte: MPCASP, 2ª edição, Volume I – PCO.

Nesse sentido, a referida Portaria regulamenta e apresenta a classificação das despesas quanto à categoria econômica, o grupo de natureza da despesa, a modalidade de aplicação, o elemento de despesa e desdobramento do elemento, sendo este último facultado. Entretanto, a 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MPCASP), Vol. I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), de 6 de agosto de 2009, faz alterações quanto a essa classificação dos grupos de natureza de despesa. No Quadro 3, foram apresentados os grupos de natureza de despesa com base na atualização do MPCASP.

### 2.1.4 Estágios da Despesa

De acordo com a Lei n. 4.320/64, três estágios são obrigatórios: empenho, liquidação e pagamento. No entanto, há de ser entender que a fixação corresponde a mais um estágio, pois a despesa orçamentária é registrada inicialmente como crédito fixado na Lei Orçamentária (LOA). Assim, para que a despesa orçamentária seja realizada, é necessário que ela percorra pela fase de planejamento até a sua execução.

Dessa forma, a fixação é o primeiro estágio da despesa, que as entidades da administração pública planejam as despesas para o exercício financeiro. A fixação ocorre no momento da previsão dos valores, em que, por meio da LOA, deve discriminar e especificar os créditos orçamentários.

O segundo estágio da despesa é o empenho. Na visão de Andrade (2002, *apud* MAGALHÃES *et al.*, 2006, p. 5), o empenho, para o fornecedor ou prestador de serviços, é a garantia de que o compromisso será pago. Para a administração, o empenho é um instrumento de controle do crédito orçamentário, pois vincula dotação para cumprir determinada obrigação. Nesse sentido, percebe-se que o empenho deverá ser prévio e anteceder a realização da despesa, uma vez que o limite do crédito orçamentário deve ser obedecido.

O terceiro estágio da despesa é a liquidação. De acordo com o artigo 63 da Lei n. 4.320/64, “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. O objetivo dessa verificação é apurar o recebimento do objeto do empenho, a importância exata a pagar e o credor a ser pago.

O quarto estágio é o pagamento, o qual só poderá ser efetivado se a despesa já tiver sido liquidada. Nesse estágio, a Fazenda Pública paga ao credor a quantia devida, deixando de existir a obrigação. Deve ser feito por ordem de pagamento cuja elaboração será exclusivamente nos órgãos de Contabilidade, ou, ainda, com cheques nominativos ou crédito em conta.

Além desses quatro estágios, Cruz (1988, p. 90) aborda “a licitação, a tomada de contas, o suprimento de fundos e a retroalimentação, denominados os estágios administrativos da despesa a fim de solver plenamente o planejamento, a execução e avaliação dos gastos públicos.”

## 2.2 Aplicação mínima constitucional em Saúde

A Constituição Federal de 1988 define que a saúde constitui direito essencial da população brasileira e acrescenta que o financiamento das ações e serviços públicos é de responsabilidade da União, dos Estados e dos Municípios. Sendo assim, isso implica à saúde uma importante Função do Estado, que, por meio de serviços públicos, deve atender às necessidades sociais e promover o desenvolvimento humano.

A Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000, determina a obrigatoriedade aos três níveis de governo da aplicação de um percentual mínimo sobre determinadas receitas para assegurar as despesas incorridas com ações e serviços públicos de saúde. Aos municípios cabe a aplicação de 15% das receitas provenientes da arrecadação de impostos de que trata o artigo 156, e os recursos derivados dos artigos 158 e 159, inciso I, alínea *b* e § 3º da CF.

Quanto à base de cálculo para definição dos recursos mínimos a serem aplicados em saúde, a Resolução n. 322/03 regulamenta as receitas a serem adicionadas e deduzidas da base

de cálculo. No Quadro 4, são explanadas as receitas constantes nos artigos constitucionais, correspondentes à base de cálculo do percentual mínimo constitucional.

<b>Para os Municípios:</b>		
<b>Total das receitas de impostos municipais:</b>	<b>Origem e Distribuição</b>	<b>Competência para Arrecadar</b>
· ISS (Imposto sobre Serviços de qualquer natureza)	O fato gerador deve se enquadrar na definição de prestação de serviço; e, constar na lista de serviços da LC 116/03.	Municipal
· IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano)	Fixado conforme o valor venal dos bens (população residente e o inverso da renda per capita).	Municipal
· ITBI (Imposto sobre transmissão de Bens Imóveis)	O fato gerador é a transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, exceto sobre os direitos de garantia (anticrese e hipoteca).	Municipal
<b>(+) Receitas de transferências da União:</b>		
· Quota-Parte do FPM (Fundo de Participação dos Municípios)	A União entregará 22,5% da arrecadação do IR aos Municípios (art. 159/CF).	Federal
· Quota-Parte do ITR (Imposto sobre a propriedade Territorial Rural)	A União entregará 50% da arrecadação do ITR aos Municípios, relativo aos imóveis neles situados. (art. 158/CF).	Federal
· Quota-Parte da Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir) - (25%)	Cumpra o papel de incentivo fiscal, pois isenta do tributo ICMS os produtos e serviços destinados à exportação.	Federal
<b>(+) Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF</b>	Pertence aos Municípios a arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte (art. 158/CF).	Federal
<b>(+) Receitas de transferências do Estado:</b>		
· Quota-Parte do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) - (25%)	O Estado entregará 25% da arrecadação recolhida aos Municípios (art. 158/CF).	Estadual
· Quota-Parte do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) - (50%)	O Estado entregará aos Municípios 50% da arrecadação recolhida por contribuintes residentes no Município.	Estadual
· Quota-Parte do IPI – Exportação (Imposto sobre Produtos Industrializados) - (25%)	O Estado entregará aos Municípios 25% dos recursos que receber a título de IPI - Exportação (art. 159/CF).	Federal
<b>(+) Outras Receitas Correntes:</b>		
· Receita da Dívida Ativa Tributária de Impostos, Multas, Juros de Mora e Correção Monetária	Abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas (art. 39/ Lei n. 4.320).	Municipal
<b>(=) Base de Cálculo Municipal</b>		

**Quadro 4 - Receitas para base de cálculo municipal de aplicação em ações e serviços de saúde**

Fonte: Adaptado de Resolução CNS n. 322/03

Conforme o artigo 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os municípios devem aplicar o referido percentual com base nos percentuais calculados sobre as receitas próprias em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS). A Resolução n. 322, de 8 de maio de 2003, dispõe sobre as diretrizes acerca da aplicação mínima e da base de cálculo para definição dos recursos mínimos a serem aplicados em saúde. Segundo essa Resolução, as ASPS são assim definidas:

[...] consideram-se despesas com ações e serviços públicos de saúde aquelas com pessoal ativo e outras despesas de custeio e de capital, financiadas pelas três esferas de governo, conforme o disposto nos artigos 196 e 198, § 2º, da Constituição Federal [...], que atendam, simultaneamente, aos seguintes critérios:

I – sejam destinadas às ações e serviços de acesso universal, igualitário e gratuito;

II – estejam em conformidade com objetivos e metas explicitados nos Planos de Saúde de cada ente federativo;

III – sejam de responsabilidade específica do setor de saúde, não se confundindo com despesas relacionadas a outras políticas públicas que atuam sobre determinantes sociais e econômicos, ainda que com reflexos sobre as condições de saúde.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, em seu artigo 25, § 1º, alínea *b* estabelece o “cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde”, visando atender à necessidade de apuração dos percentuais mínimos exigidos pela CF.

Nesse sentido a LRF integra o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), cuja elaboração anual é exigida aos três níveis de governo. Contido no RREO, o Anexo XVI – Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde, permite exercer ação fiscalizadora acerca dos serviços de saúde prestados à sociedade e contribui para a transparência da gestão pública.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Nesta seção, será apresentada a metodologia da pesquisa, onde se aborda: (i) o enquadramento metodológico; (ii) os procedimentos para revisão da literatura; e (iii) os procedimentos para coleta e análise dos dados.

#### **3.1 Enquadramento Metodológico**

A metodologia da pesquisa caracteriza-se, com relação à natureza, como descritiva (GIL, 1999), pois trata dos elementos estudados, onde são registrados e descritos os dados. Conclui-se que a pesquisa é descritiva uma vez que as despesas com saúde são observadas, visando à análise do seu comportamento, em termos de sua evolução e cumprimento constitucional.

O procedimento técnico utilizado neste trabalho parte de uma análise documental (LIMA, 2009) visto que considerou dados coletados como documentos institucionais, da unidade de análise: a Prefeitura Municipal de São José (PMSJ). No que diz respeito à coleta de dados, a pesquisa fez uso de dados secundários (RICHARDSON, 1999) ao utilizar informações públicas inerentes aos demonstrativos contábeis publicados da PMSJ.

Quanto à abordagem do tema, pode-se considerar uma pesquisa qualitativa e quantitativa (ARAÚJO; OLIVEIRA, 1997). Cabe destacar que houve a utilização dessa abordagem em virtude de se pretender analisar os dados de forma mais pormenorizada. Dessa forma, o pesquisador procura descrever e verificar o comportamento dos gastos aplicados em saúde, a fim de compreendê-los e fazer inferências.

#### **3.2 Procedimentos para revisão do referencial teórico**

Com a finalidade de tomar conhecimento de trabalhos realizados que se concentrassem na análise das despesas com a Função Saúde, fez-se uma busca nos anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, do Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação (EnANPAD), e Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Destaca-se que a escolha por esses eventos se deu em virtude de os artigos estarem disponíveis *on-line* no *site* do evento.



EVENTO/ ANO	ARTIGO	OBJETIVO DO ARTIGO	ENFOQUE DA PESQUISA	SIMILARIDADE OU DIVERGÊNCIA COM O ESTUDO AQUI PROPOSTO
CBC/2006	ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: O CASO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA (UFV)	Estudar a evolução da despesa orçamentária da UFRV no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2003.	Evolução orçamentária	Possui similaridade ao analisar a mesma linha de pesquisa, no entanto difere no local, pois estudou uma instituição de ensino, e não focou na Função Saúde como se pretende abordar, e difere ainda no horizonte de tempo analisado.
CBC/2007	DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL: COMPORTAMENTO E DESTINAÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS NOS MUNICÍPIOS DA ZONA DA MATA MINEIRA NO PERÍODO 2001-2005	Avaliar a composição e destinação dos recursos dos municípios da Zona da Mata Mineira, baseando-se na estrutura de despesas orçamentárias municipais.	Destinação das despesas públicas	Possui similaridade, pois o enfoque é analisar o comportamento da despesa orçamentária. Porém, difere no local e trata-se de uma investigação da destinação de recursos por Funções, e não especificamente da Função Saúde.
CBC/2008	UM ESTUDO EMPÍRICO SOBRE A CONFIGURAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS EM UM MUNICÍPIO DE GRANDE PORTE DO ESTADO DA BAHIA	Investigar a configuração das receitas e despesas, respectivamente sob os pontos de vista da autonomia financeira e das preferências alocativas no município de Feira de Santana – BA no período de 1997-2004.	Autonomia financeira para as receitas; Preferências alocativas para as despesas	Possui similaridade, pois o enfoque é analisar o comportamento da despesa orçamentária. No entanto, difere-se no local investigado; na abordagem também da receita orçamentária; e trata da evolução compreendida entre o período de 1997-2004. Além de verificar os gastos por Funções, e não especificamente da Função Saúde.

**Quadro 5 – Artigos analisados que possuem similaridade ou divergência com o estudo aqui proposto**

A pesquisa foi realizada com os artigos publicados nesses eventos, e a disponibilidade dos anais em meio eletrônico foi fator determinante para a delimitação do espaço temporal, cuja abrangência vai de 2004 a 2009. A forma escolhida para a seleção dos artigos foi por meio de palavras-chave no título, no resumo e nas palavras-chave do artigo, sendo estas: despesa, saúde, Contabilidade Pública e orçamento público. Dessa forma, a busca foi de caráter abrangente, de modo que foram encontrados 276 artigos com as palavras-chave escolhidas. Após a leitura desses, percebeu-se que apenas 14 poderiam contribuir para a presente pesquisa, sendo que 3 deles possuem similaridade ao analisar o comportamento da despesa orçamentária, conforme se pode verificar no Quadro 5 anteriormente apresentado.

Apresenta-se, a seguir, a composição do material coletado nos eventos investigados.

Eventos	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Total
ANPCONT	0	0	0	0	1	0	1
Congresso USP	0	1	1	0	1	1	4
CBC	2	0	1	2	1	0	6
EnANPAD	0	1	0	0	2	0	3
Total	2	2	2	2	5	1	14

**Quadro 6 – Artigos sobre Despesas com Saúde, publicados nos eventos: ANPCONT, Congresso USP, CBC e EnANPAD, no período de 2004 a 2009.**

No Quadro 6, procurou-se identificar apenas os artigos que viessem a colaborar para a efetiva elaboração deste trabalho. Ressalta-se que o Congresso ANPCONT teve seu início em

2007, assim só foram investigados os anos de 2007, 2008 e 2009. Acredita-se que o tema pesquisado, em relação ao foco da pesquisa – Contabilidade Pública – não tenha tido um número expressivo de publicações, ao passo que os eventos investigados dão ênfase à área de custos e controladoria. Sendo assim, verifica-se um campo fértil para publicação com este tema.

### **3.3 Procedimentos para coleta e análise dos dados**

Para a coleta dos dados será utilizado o Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Cabe ressaltar que inicialmente procurou-se coletar os demonstrativos citados em sítio eletrônico do município de São José; no entanto, a publicação apresentava-se incompleta, estando disponibilizados apenas alguns bimestres dos anos investigados. Nesse sentido, buscou-se diretamente na Secretaria de Finanças do Município, onde o Contador Geral, prontamente, forneceu todos os demonstrativos utilizados.

É importante esclarecer que, os valores apresentados nos resultados serão analisados pelo registro do custo histórico, em que se baseia em custos históricos de aquisição ou de produção de um bem ou serviço. Assim, optou-se por não utilizar indexadores econômicos de atualização monetária, visto que a contabilidade segue os seus princípios com base na Resolução CFC n. 750/93, atualizada pela Resolução CFC n. 1.282/10, a qual consolida dispositivos da norma citada e dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade.

## **4 RESULTADOS**

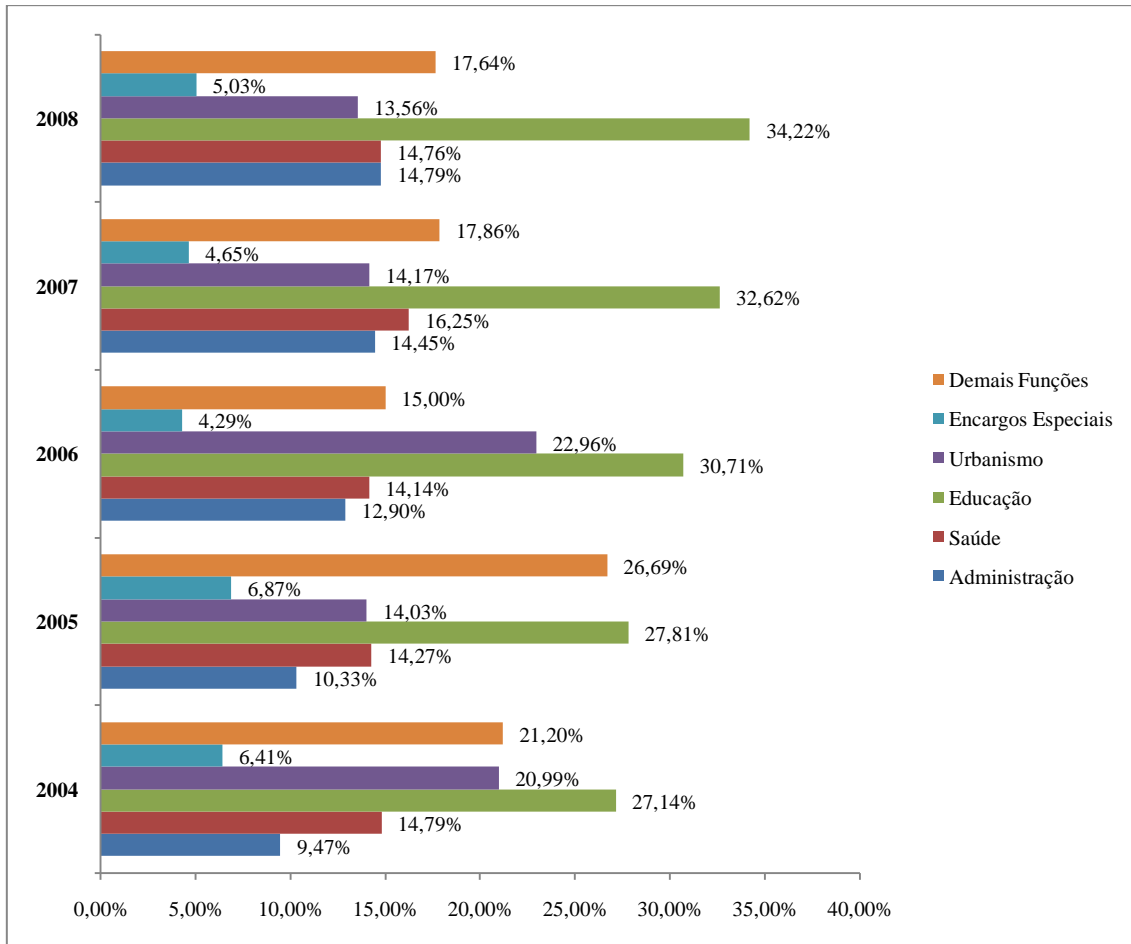
Esta seção está dividida em quatro subseções: inicialmente, apresenta-se um comparativo das despesas empenhadas, por Funções de governo; em seguida, verifica-se o cumprimento da aplicação mínima constitucional em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS); por conseguinte, apresenta-se a participação da aplicação mínima constitucional nas subfunções da Função Saúde; e, por fim, identifica-se a participação da aplicação mínima constitucional por grupo de natureza de despesa.

### **4.1 Análise comparativa da Função Saúde com outras Funções de governo**

No sentido de identificar as Funções com maior expressividade, buscou-se, no Relatório Resumido da Execução Orçamentária, a relação das despesas empenhadas, por Funções de governo, da Prefeitura Municipal de São José no período de 2004 a 2008. Para tanto, fez-se um comparativo de análise vertical nos cinco exercícios financeiros, a fim de identificar as Funções com maior representatividade e atender ao objetivo específico letra “a” desta pesquisa.

Verificou-se que as despesas com a Função Saúde, em todo o período estudado, representam em média 14% das despesas incorridas na PMSJ. Pode-se perceber que as despesas com a Função Educação são as mais expressivas em todo o período, compreendendo aproximadamente 30% das despesas de todos os exercícios financeiros, seguida da Função Urbanismo. Cabe esclarecer que a variável “demais funções” corresponde ao somatório das despesas menos significativas incorridas no período.

A Figura 1 auxilia na visualização do que foi exposto.



**Figura 1: Distribuição dos recursos feita pelo município de São José nos exercícios de 2004 a 2008.**

Nota-se que as despesas com a Função Educação representam a maior parcela de investimento do município. Assim como a educação, a Função Saúde é um direito constitucional na qual o gestor público deve cumprir as normativas da lei e direcionar a aplicação dos recursos para tais despesas. Uma das razões que enfatizam essa expressividade são as transferências intergovernamentais por meio da União, que custeia a maior parcela dos gastos com saúde e educação, pois muitos desses recursos são destinados a atender programas mantidos pelo próprio governo federal; no entanto, o município tem autonomia para definir, conforme a necessidade, onde aplicar esses recursos. Portanto, os valores destinados às Funções apresentadas evidenciam as ações planejadas e executadas pelo ente estatal, demonstrando os anseios de governo.

#### **4.2 Verificação do cumprimento da aplicação mínima constitucional em ASPS**

Nesta subseção, apresentam-se os resultados obtidos no que diz respeito à apuração do percentual aplicado em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS), oriundo da Receita de Impostos Líquida e Transferências Constitucionais (RITC) da Prefeitura Municipal de São José, no período de 2004 a 2008.

A Tabela 1 evidencia os valores apresentados referentes às RITC e às ASPS e possibilita a apuração do percentual aplicado do período estudado. Para a efetiva apuração, foram divididos os valores das ASPS pelas RITC. Por meio desta tabela o objetivo específico

da letra “b” da presente pesquisa será atingido, uma vez que serão constatados os percentuais de transferências constitucionais legais aplicados em Saúde. Cabe lembrar que a aplicação mínima constitucional é 15% em ASPS.

**Tabela 1 - Apuração do percentual aplicado em ASPS, oriundo da RITC da PMSJ, de 2004 a 2008**

Exercício Financeiro	Receita de Impostos e Transferências Constitucionais (RITC – R\$)	Aplicações em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS – R\$)	Percentual Aplicado
2004	76.578.605,79	12.093.122,15	15,79%
2005	94.338.220,91	14.287.431,95	15,14%
2006	104.898.359,81	16.395.061,91	15,63%
2007	121.281.039,37	20.067.593,05	16,55%
2008	147.161.417,57	22.216.173,25	15,10%

Fonte: Dados da Pesquisa.

De acordo com o exposto no referencial teórico, quanto à obrigatoriedade da aplicação de um percentual mínimo sobre as RITC nas ASPS, foi constatado que o Município de São José cumpriu a exigência legal da aplicação mínima. Sendo que em todos os exercícios financeiros analisados os percentuais foram superiores ao mínimo exigido, porém percebe-se que os percentuais se mostraram equilibrados, na medida em que a Receita de Impostos Líquida e Transferências Constitucionais e as Ações e Serviços Públicos de Saúde tiveram crescimento se contrabalaneando.

### 4.3 Participação da aplicação mínima constitucional nas subfunções da Função Saúde

Com o intuito de responder ao objetivo específico letra “c”, cuja pretensão era evidenciar a participação da aplicação mínima constitucional nas subfunções da Função Saúde, apresentam-se os valores aplicados nas despesas próprias com ações e serviços com saúde, oriundos da RITC. Esses valores serão classificados por subfunções, a fim de evidenciar a participação em cada área dos serviços de Saúde. Conforme disposto no Anexo XVI do RREO da LRF, devem-se deduzir as despesas custeadas com recursos vinculados. Nesse grupo, apresentam-se as despesas custeadas com recursos destinados ao atendimento do Sistema Único de Saúde (SUS), e de recursos de operações de crédito com a finalidade de financiar os serviços de saúde. Ainda devem ser deduzidos os valores referentes a restos a pagar cancelados vinculados à saúde.

**Tabela 2 - Apuração dos valores aplicados em ASPS, oriundo da RITC da PMSJ, de 2004 a 2008**

Despesas próprias com ações e serviços com Saúde	2004	2005	2006	2007	2008
Atenção Básica	17.179.948,03	19.319.010,18	25.541.307,16	30.303.490,18	33.276.445,46
Vigilância Sanitária	131.547,86	169.000,37	-	-	-
Vigilância Epidemiológica	258.588,22	260.440,69	-	-	-
Outras Subfunções	1.130.836,79	993.720,33	-	-	-
Transferências dos Encargos do Ente para o RPPS	-	384.993,81	206.236,10	-	-
Total das Despesas com Saúde	18.700.920,90	21.127.165,38	25.747.543,26	30.303.490,18	33.276.445,46
(-) Despesas custeadas com recursos vinculados a Saúde	6.551.042,23	6.839.733,43	9.352.481,35	10.235.897,13	11.060.272,21
(-) Restos a pagar cancelados - vinculados à saúde	56.756,52	-	-	-	-
Total das Despesas próprias com Saúde	12.093.122,15	14.287.431,95	16.395.061,91	20.067.593,05	22.216.173,25

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se notar que a Atenção Básica é a subfunção que se destaca em todos os exercícios financeiros analisados, sendo que nos anos de 2007 e 2008 tais despesas correspondem ao total dos valores aplicados em ASPS, oriundos da Receita de Impostos Líquida e Transferências Constitucionais. Portanto a participação dessa subfunção é o equivalente a 100% desse período.

Ressalta-se a representatividade dessa subfunção, pois, como mencionado no Referencial Teórico, a Atenção Básica pode ser definida como um conjunto de ações de saúde, cuja abrangência é dada à essencialidade da vida humana, que aborda a prevenção, o diagnóstico, o tratamento, a reabilitação e a manutenção da saúde. E, dessa forma, trata-se de uma prioridade a ser seguida pela gestão pública.

#### 4.4 Participação da aplicação mínima constitucional por Grupo de Natureza da Despesa

Nesta subseção, apresenta-se a Tabela 3, a fim de responder ao último objetivo específico proposto nesta pesquisa: identificar a participação da aplicação mínima constitucional por grupo de natureza da despesa. Como já mencionado no Referencial Teórico, tal classificação permite mostrar a finalidade do gasto, em que aos dispêndios podem ser atribuídos a duas categorias econômicas: Despesas Correntes e Despesas de Capital.

**Tabela 3 - Participação da aplicação mínima constitucional por Grupo de Natureza da Despesa, de 2004 a 2008**

<b>Despesas com Saúde (Por Grupo de Natureza da Despesa)</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
DESPESAS CORRENTES	17.984.250,35	20.773.090,52	24.453.356,10	27.461.571,74	32.035.973,14
Pessoal e Encargos Sociais	13.603.274,61	15.423.199,36	17.015.358,39	14.974.279,93	22.881.570,80
Outras Despesas Correntes	4.380.975,74	5.349.891,16	7.437.997,71	12.487.291,81	9.154.402,34
DESPESAS DE CAPITAL	716.670,55	354.074,86	1.294.187,16	2.841.918,44	1.240.472,32
Investimentos	716.670,55	354.074,86	1.294.187,16	2.841.918,44	1.240.472,32
Total	18.700.920,90	21.127.165,38	25.747.543,26	30.303.490,18	33.276.445,46

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível observar que em todos os exercícios financeiros analisados, as Despesas Correntes são as mais expressivas, em que o grupo de natureza da despesa – Pessoal e Encargos Sociais – destaca-se como a parte mais significativa desta categoria. Ainda, percebe-se a evolução dessa Despesa, sendo que ocorre um aumento tendencioso com o passar dos anos. Conclui-se que a ocorrência desse fato se dá devido à característica particular desse tipo de despesa, a qual compete custear as atividades operacionais executadas pela administração pública e visa à manutenção e ao funcionamento da máquina pública.

Já a Despesa de Capital, apresenta pouca relevância se cotejada com as Despesas Correntes. Nota-se também a volatilidade dessas despesas, esse fator fica nítido na mudança de um exercício financeiro para o outro. Há de se entender que essas despesas são oriundas de investimentos e aplicações financeiras, e contribuem para a formação ou incorporação de um bem de capital, e, portanto, caracterizam-se por não ser tão usuais e constantes.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa insere-se na disciplina de Contabilidade Pública, que pode ser entendida como o ramo da ciência que tem por finalidade registrar, resumir e interpretar os fenômenos

que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades do setor público. Nesse contexto, a despesa pública é fator relevante na atuação do ente governamental, em que as despesas com a Função Saúde destacam-se por ser um direito constitucional garantido ao cidadão e, mormente, pela debilidade no atendimento e no serviço prestado. Contudo, a saúde é uma necessidade social essencial ao ser humano.

Nesse sentido, o objetivo geral desta pesquisa foi analisar as despesas com a Função Saúde no município de São José, no período de 2004 a 2008, considerando a expressividade, a evolução e o cumprimento da aplicação mínima constitucional. Com o intuito de atingir o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos: (a) apresentar uma análise comparativa dos recursos aplicados na Função Saúde com relação às principais despesas empenhadas em outras funções no período estudado; (b) observar com base nos demonstrativos contábeis, se houve cumprimento da aplicação mínima constitucional em ações e serviços públicos de saúde; (c) evidenciar a participação da aplicação mínima constitucional nas subfunções da Função Saúde; e (d) identificar a participação da aplicação mínima constitucional por grupo de natureza da despesa.

Para a construção do Referencial Teórico, procedeu-se a uma pesquisa bibliométrica nos anais dos principais eventos da área (ANPCONT; Congresso USP de Controladoria e Contabilidade; EnANPAD; e CBC) no período de 2004 a 2009. Para que fosse possível o alcance dos resultados, foram utilizados os demonstrativos contábeis apresentados pelo município de São José no período de 2004 a 2008, sendo o Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Para o alcance do objetivo específico “a”, inicialmente, buscou-se identificar as Funções com maior expressividade, onde foi constatado que as despesas com a Função Saúde representam em média 14% das despesas incorridas na PMSJ, no período investigado. Pode-se perceber que outras Funções – talvez não tão essenciais à sobrevivência da vida humana – tenham se destacado por apresentar um percentual significativo, como, por exemplo, a Função Urbanismo.

Quanto ao cumprimento da aplicação mínima constitucional em ações e serviços públicos de saúde, por meio da Tabela 1 foi possível verificar os valores apresentados referentes às RITC e às ASPS, e apurar o percentual aplicado nos exercícios financeiros estudados. Sendo assim, evidenciou-se que o município de São José cumpriu a exigência legal da aplicação mínima, sendo que, em todos os exercícios financeiros analisados, os percentuais foram superiores ao mínimo exigido.

Em seguida, foi verificada a participação da aplicação mínima constitucional nas subfunções da Função Saúde, no qual se destaca a *Atenção Básica*, o que já era esperado, haja vista que essa subfunção trata do financiamento de um conjunto de ações básicas de saúde, caracterizando uma prioridade a ser seguida pela administração pública.

Por fim, foi identificada a participação da aplicação mínima constitucional por grupo de natureza da despesa. Notou-se que o grupo de natureza da despesa – Pessoal e Encargos Sociais – destaca-se como a parte mais significativa da categoria de Despesas Correntes. Entende-se que isso se deu, pois tais despesas têm a finalidade de custear as atividades executadas pela administração pública e visa à manutenção e ao funcionamento da máquina pública.

Em virtude de aspectos políticos e econômicos, presume-se ser um grande desafio dos municípios brasileiros em atender, de forma satisfatória, às necessidades coletivas. De um modo geral, considera-se que a Prefeitura Municipal de São José vem desempenhando suas atividades na realização de ações e serviços públicos, e, no que tange à área da saúde, cabe o

atendimento das necessidades sociais e a busca de promover o desenvolvimento humano. Portanto, o Município demonstrou, segundo os dados que se analisou nessa pesquisa, cumprir a exigência legal da aplicação mínima constitucional em ações e serviços públicos de saúde, apresentando percentuais superiores ao mínimo exigido, em todos os exercícios financeiros analisados. Todavia, não se pode afirmar, por exemplo, sobre a alocação pontual do tempo consumido em serviços de saúde *versus* atividade e padrão setorial tecnológico.

Com as limitações aqui apresentadas, sugere-se para futuras pesquisas: (i) a análise da qualidade dos gastos com ações e serviços públicos de saúde no município de São José; (ii) um estudo em outros municípios das Funções de governo mais expressivas, comparando as despesas empenhadas *versus* liquidadas; (iii) a verificação do cumprimento da aplicação mínima constitucional em municípios das cinco regiões brasileiras, a fim de cotejar os resultados obtidos.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Aneide Oliveira; OLIVEIRA, Marcelle Colares. **Tipos de pesquisa**. Trabalho de conclusão da disciplina Metodologia de Pesquisa Aplicada a Contabilidade - Departamento de Controladoria e Contabilidade da USP. São Paulo, 1997. Mimeografado.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, texto constitucional promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas emendas constitucionais n.º 1/92 a 56/2007 e pelas emendas constitucionais de revisão n.º 1 a 6/94.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Política Nacional de Atenção Básica**. Ministério da Saúde. Série Pactos pela Saúde Volume 4, 2006. Disponível em: <[http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/politica\\_nacional\\_atencao\\_basica\\_2006.pdf](http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/politica_nacional_atencao_basica_2006.pdf)>. Acesso em: 29 de jun. 2010.

CRUZ, Flávio da (coord.). **Comentários à lei n. 4.320**: normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Comentários ao substitutivo do Projeto de Lei n. 135/96. São Paulo: Atlas, 1999.

CRUZ, Flávio da (coord.). **Lei de responsabilidade fiscal comentada**: lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. Do autor, 1988.

**Emenda Constitucional n. 29**, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: 10 abr. 2010.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.º Edição. São Paulo: Atlas, 1999.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, Manolita Correia. **Monografia:** a engenharia da produção acadêmica. 2 ed. Ver. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

MAGALHÃES *et al.* Análise da evolução da despesa orçamentária em uma instituição de ensino superior: o caso da universidade federal de Viçosa (UFV). In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIII, 2006, Belo Horizonte, **Anais Eletrônicos do XIII CBC**. Belo Horizonte: 2006. p. 1-15.

**Manual de contabilidade aplicada ao setor público:** procedimentos contábeis. Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 6 de agosto de 2009. 2. ed. Volume I. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume\\_I\\_Procedimentos\\_Contabeis\\_Orcamentarios.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_I_Procedimentos_Contabeis_Orcamentarios.pdf)>. Acesso em: 6 jun. 2010.

**Portaria Interministerial n. 163**, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portarias325e519.PDF>>. Acesso em: 5 jun. 2010.

**Portaria MOG n. 42**, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 5 jun. 2010.

**Resolução n. 1.282**, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.750/93, que dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1282.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1282.htm)> Acesso em: 20 jul. 2010.

**Resolução n. 322**, de 08 de maio de 2003. Aprova as diretrizes acerca da aplicação da Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000. Disponível em: <[http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/Resolucao\\_cns\\_322\\_2003.pdf](http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/Resolucao_cns_322_2003.pdf)> Acesso em: 15 maio. 2010.

**Resolução n. 750**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res750.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res750.htm)> Acesso em: 20 jul. 2010.

REZENDE, Camila Schmitt. **Despesas com a função saúde no município de Florianópolis, no período de 2004 a 2008.** Monografia, Florianópolis, 2009.



RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. Sao Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.